

FANTOZZI & ASSOCIATI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



AVV. EDOARDO BELLI CONTARINI

Strumenti alternativi al contenzioso tributario

Roma

Via Sicilia, 66
00187 Roma
TEL. +39 06 42 00 611
TELEFAX +39 06 42 011 976
E-MAIL: studiorm@fantozzieassociati.it

Milano

Via Privata Maria Teresa, 11
20123 Milano
TEL. +39 02 72 60 591
TELEFAX +39 02 72 60 59 50
E-MAIL: studiomi@fantozzieassociati.it

Bologna

Via Farini, 10
40124 Bologna
TEL. +39 051 27 771
TELEFAX +39 051 27 77 133
E-MAIL: studiobo@fantozzieassociati.it

Lugano (CH)

Via P. Lucchini, 7
6900 Lugano (CH)
TEL. +41 (0) 91 911 9860
TELEFAX +41 (0) 91 911 9865
E-MAIL: studioch@fantozzieassociati.com

www.fantozzieassociati.it

Indice:

- istituti deflattivi prima/dopo l'accertamento
 - relative fonti e prassi
 - adesione ai p.v.c. (art. 5-bis d.lgs. n. 218/97)
 - adesione agli inviti al contraddittorio (art. 5 stesso decreto)
 - osservazioni di carattere generale su tutte le adesioni speciali e ordinaria
 - modifiche conseguenti a ravvedimento operoso e acquiescenza
-
- **fonti normative (in generale):** d.lgs n. 218/97, d.lgs n. 546/92, d.lgs n. 74/2000 (spec. art. 13), d.lgs n. 472/97, d.lgs n. 462/97

Istituti alternativi prima dell'avviso di accertamento:

- ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs. n. 472/97, con modifiche ex art. 16 d.l. n. 185/08)
- definizione a seguito dei controlli automatici e/o formali ex artt. 36-bis e 36-ter dpr n. 600/73 nonché ex art. 54 bis d.p.r. n. 633/72 (artt. 2 e 3, d. lgs. n. 462/97, sanzioni ridotte da 1/3 a 2/3)
- adesione integrale ai p.v.c. (art. 5-bis, d. lgs. n. 218/97, ex art. 83 d.l. n. 112/08)
- adesione integrale agli inviti al contraddittorio (art. 5, c. 1-bis e segg., d. lgs. n. 218/97, ex art. 27 d.l. n. 185/08)
- adesione (parziale) ad istanza del contribuente dopo accessi, ispezioni, verifiche (art. 6, c. 1 d. lgs. n. 218/97)

- **transazione fiscale/contributiva** ex artt. 182-ter e 182-bis r.d. n. 267/42, rispettivamente, nel concordato preventivo e nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti (post modifiche recate da artt. 16 d.lgs. n. 169/07 e 32, commi 5 e 6 d.l. n. 185/08):
 - v. circ. Assonime n. 24 del 12.6.2009, circ. Ag. Entrate 18.4.2008, n. 40/E, circ. 10.4.2009, n. 14/E, nonché su art. 182-bis cfr. Trib. Ancona, decreto 12.11.2008 (autonomia da concordato)
 - in particolare, viene inclusa l'iva nella transazione fiscale, ma in quanto tributo dilazionabile e non già pagabile in parte, perché risorsa UE
 - gli accessori (sanzioni/interessi) invece possono soddisfarsi solo in parte
 - sono inclusi anche i contributi previdenziali e assistenziali (necessità però di D.M. di attuazione ex art. 32, c. 6 citato)

dopo l'avviso di accertamento:

- autotutela (d.m. n. 37/1997)
- adesione all'avviso di accertamento, non preceduto da invito di cui all'art. 5, proposta da contribuente (art. 6, c. 2, d.lgs. n. 218/97)
- acquiescenza (art. 15 d. lgs. n. 218/97)
- definizione in via breve delle sole sanzioni (art. 16, c. 3, d. lgs. n. 472/97 **oppure** art. 17, c. 2, d.lgs. n. 472/97)
- conciliazione giudiziale (art. 48 d.lgs. n. 546/92, con minori effetti premiali)
- transazione fiscale (v. prima)

Effetti premiali (in generale):

- riduzione delle sanzioni amministrative (va da 1/8 a un 1/3)
- aspetti penali (art. 13 d.lgs n. 74/2000, circostanza attenuante, con pagamento integrale del debito erariale prima del dibattimento di primo grado)
- vantaggi ai fini della riscossione: rateazione, con/senza garanzie
- franchigia e/o preclusione per i futuri accertamenti, salvo deroghe specifiche (cfr. art. 2 d.lgs. n. 218/97)
- irrilevanza ai fini extra-tributari, tranne che per i contributi previdenziali e assistenziali (cfr. cit. art. 2)

ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO NUOVI (E NON):

FONTI NORMATIVE E PRASSI

- **adesione integrale ai pvc**
 - art. 83 d.l. n. 112/08
 - art. 5-bis d.lgs. n. 218/97
 - circ. Agenzia Entrate n. 55/E del 17/9/08
 - circ. Agenzia Dogane n. 38/D del 23.10.2008

- **adesione integrale agli inviti al contraddittorio**
 - art. 27 d.l. n. 185/2008
 - artt. 5 e 11 d.lgs. n. 218/97
 - circ. Agenzia Entrate n. 4/E del 16/02/2009

- **acquiescenza**
 - art. 27 d.l. n. 185/2008
 - art. 15 d.lgs. n. 218/97
 - circ. Agenzia Entrate n. 4/E del 16/02/2009

- **ravvedimento operoso**
 - art. 16 d.l. n. 185/08
 - art. 13 d.lgs. n. 472/97
 - circ. Ag. Entrate n. 10/E del 19/3/2009

ADESIONE AI P.V.C. (art. 5-BIS D.LGS. N. 218/1997)

AMBITO APPLICATIVO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

- vale solo per p.v.c. in materia di imposte dirette e iva, oltre irap, addizionali irpef, imposte sostitutive dei redditi, compresi i contributi previdenziali;
- l'istituto è rivolto a persone fisiche oltre che ad imprese e professionisti (soggetti passivi iva);
- concerne anche i redditi prodotti in forma associata ex art. 5 tuir, e i redditi imputabili per trasparenza ex artt. 115 e 116 tuir
- p.v.c. che consentano "accertamenti parziali" ex artt. 41-bis del dpr n. 600/73 e 54, c. 4 del d.p.r. n. 633/72;
- p.v.c. aventi ad oggetto in particolare violazioni sostanziali:
 - ergo sono escluse le violazioni formali.....
 - nonché le "segnalazioni"
 - nonché le violazioni che necessitano di ulteriori attività istruttorie;
- deve trattarsi, nella prospettiva del "parziale", di p.v.c. fondati su elementi che consentono di stabilire l'esistenza:

- **ai fini delle II.DD:**
 - redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente;
 - deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti;
 - imposta o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del d.p.r. n. 600/73;

- **ai fini IVA:**
 - imposta non dichiarata, totalmente o parzialmente;
 - detrazioni in tutto o in parte non spettanti;
 - imposta o maggior imposta non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54 *bis* del D.P.R. n. 633/1972.

- adesione a contenuto **integrale** del p.v.c., per **tutti** i periodi di imposta interessati dalle violazioni
- in relazione ai periodi di imposta per i quali siano già scaduti i termini di presentazione della dichiarazione;
- riassumendo, restano **escluse** dall'ambito della definizione speciale dei pvc:
 - le violazioni sostanziali riferibili a imposte diverse da quelle previste dall'art. 5-bis
 - le violazioni formali
 - ogni altro elemento contenuto nel p.v.c. diverso dalle violazioni sostanziali contestate
 - circostanze, fatti o elementi non formalizzati in specifiche contestazioni, che necessitano una ulteriore attività istruttoria (ad es. artt. 37 - bis d.p.r. n. 600/73, 110, co. 10 tuir, scambio di informazioni, indagini bancarie)
 - adesioni relative a singoli periodi d'imposta
 - "mere segnalazioni" che non implicano l'adesione del contribuente al loro contenuto, ma seguono il loro corso.

MODALITA' DI ADESIONE

- "comunicazione" del contribuente consegnata o inviata per posta a ufficio territorialmente competente, utilizzando **apposito modello**
- sottoscrizione del contribuente; **è esclusa** la rappresentanza mediante procuratore speciale (come per l'adesione agli inviti a dedurre)
- comunicazione da presentare entro 30 gg. da consegna di pvc: per Agenzia è termine "perentorio"
- **l'ufficio competente** notifica al contribuente, nei successivi 60 gg. da ricezione comunicazione, apposito atto di definizione di accertamento parziale
- tale atto deve indicare gli **elementi** e la **motivazione** su cui la definizione si fonda nonché la **liquidazione** delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale;
- consegue l'obbligo di versare le somme dovute nei termini (20 gg. da notifica di atto di definizione di accertamento parziale) e con le modalità dell'art. 8 d.lgs. n. 218/1997, senza però prestazione di garanzia in caso di versamento rateale
- il perfezionamento si verifica a prescindere dal pagamento delle somme dovute (**differenza** rispetto alla adesione agli inviti), con la notifica dell'atto di definizione parziale;
- da cui la comunicazione del contribuente non sarebbe revocabile (Agenzia)

EFFETTI PREMIALI

- riduzione delle sanzioni ad 1/8 del minimo edittale
- rateazione senza alcuna garanzia, ma sono dovuti gli interessi al saggio legale
- trattandosi di *species* del *genus* adesione ordinaria valgono gli altri effetti premiali di cui all'art. 2 d.lgs n. 218/97
- ad es. irrilevanza ai fini extra-tributari
- circostanza attenuante ai fini penali ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000, (i.e. pene ridotte fino alla metà e inapplicabilità pene accessorie), purché si paghi tutto il debito erariale ante dibattimento
- tuttavia, per definizione, trattandosi di p.v.c. connesso al "parziale" ex art. 41-bis dpr n. 600/73, non determina necessariamente una "cristallizzazione" dell'imponibile
- l'adesione comporta che per i periodi d'imposta per i quali risultino constatate nel p.v.c. solo **violazioni "formali"**, le sanzioni a quest'ultime relative, **non possono beneficiare della riduzione in esame**, dovendo formare oggetto di separata contestazione, ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 471/1997

INADEMPIMENTO, CONSEGUENZE

- le stesse dell'adesione speciale agli inviti al contraddittorio:
 - iscrizione a ruolo a titolo definitivo di tutte le somme dovute (art. 14 d.p.r. n. 602/73),
 - sanzione del 30% (ex art. 13 d.lgs. n. 472/97),
 - oltre che perdita degli altri effetti premiali di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 218/97

OSSERVAZIONI GENERALI SUL NUOVO ISTITUTO DI CUI ALL'ART. 5-BIS D. LGS. N. 218/97

- la particolarità di questa procedura si sostanzia nel fatto che il **quantum** dovuto dal contribuente (e constatato nel p.v.c.) è **conosciuto nel dettaglio solo dopo la notifica dell'atto di definizione parziale da parte dell'ufficio (adesione al "buio")**.
- la procedura in esame sembra più vicina all'acquiescenza che all'adesione "classica" (che pure, per definizione, ha contraddittorio)
- si affianca/si sovrappone in parte all'adesione ex art. 6, c. 1 d.lgs n. 218/97 (in specie post modifiche all'art. 41-bis ex legge n. 311/2004, v. Assonime, 58) nonostante le seguenti differenze:
 - collegamento con l'art. 41-bis d.p.r. n. 600/73;
 - adesione integrale **vs** adesione parziale
 - assenza **vs** presenza di contraddittorio (nell'ambito della adesione)
- il p.v.c. da atto istruttorio diventa atto – presupposto della definizione del debito erariale;
- la nozione di "accertamento parziale" non è così univoca: da cui discrezionalità dell'Ufficio nell'accogliere/respingere la comunicazione del contribuente;
- in ogni caso, dovrebbero essere esclusi dal "parziale" i rilievi erariali di natura presuntiva, non certa
- il contribuente ha "facoltà" di aderire a p.v.c.; se non lo fa perde la possibilità di fare l'adesione all'invito eventuale successivo ex art. 5 novellato (v. dopo principio di alternatività tra le due adesioni speciali)

ADESIONE AGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO (ARTT. 5 E 11 D.LGS. N. 218/1997)

AMBITO APPLICATIVO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

- tutti gli inviti al contraddittorio inviati da ufficio a seguito di attività "accertativa" con riguardo a imposte dirette, iva e **altre imposte indirette (ampiezza)**
- invio di inviti in presenza di elementi **presuntivi** o **suscettibili di apprezzamento valutativi**, tali da rendere necessario/opportuno contraddittorio;
- ne consegue che le "tipologie di accertamento" che rilevano ai fini della definizione sono:
 - **accertamenti d'ufficio** > basati su **presunzioni anche prive** dei requisiti di gravità, precisione e concordanza nei casi di omessa presentazione della dichiarazione
 - **rettifiche basate su presunzioni semplici** > di cui all'art. 38, comma 3, all'art. 39, comma 1, lett. d) del d.p.r. n. 600/73 e dall'art. 54, comma 2, del d.p.r. n. 633/72

- **accertamenti induttivi** > di cui all'art. 39, comma 2, del d.p.r. n. 600/73 e all'art. 55 del d.p.r. n. 633/72
 - **accertamenti con metodo sintetico** > di cui all'art. 38, comma 4, del d.p.r. n. 600/73
- "facoltatività"(salvo diversa previsione legale) dell'ufficio ad inviare l'invito;
 - a sua volta il contribuente non è vincolato ad accettare; può proseguire normalmente nel contraddittorio; ma se poi si giunge ad un accordo sull'accertamento, la relativa riduzione delle sanzioni sarà ad $\frac{1}{4}$ e non ad $\frac{1}{8}$;
 - **principio di alternatività con i pvc definibili ex art. 5-bis (cfr. art. 5, c. 1 quinquies):**
 - cioè invito preceduto da pvc definibile e non definito è causa di esclusione dell'adesione in esame;
 - salvo che (per Agenzia) l'invito si discosti nell'imponibile o nell'imposta di entità diversa – solo ?– da pvc
 - però irrazionalità, qualora il contribuente "smonti" il pvc ex art. 12, c. 7 legge n. 212/2000, perché, in tal caso, non sarebbe comunque ammesso l'accesso all'adesione all'invito;
 - l'adesione vale per imposte dirette, iva, e **altre imposte indirette** (successioni, donazioni, registro, ipotecaria e catastale, anche tributi doganali);

- ergo, portata applicativa oggettiva molto ampia;
- ciò dunque anche sul piano dei soggetti passivi d'imposta;
- l'adesione si applica altresì a tutti i soggetti che producono redditi in forma associata ex art. 5 tuir, compresi i soggetti che optano per la trasparenza fiscale ex artt. 115 e 116 tuir (cfr. art. 4 d.lgs. n. 218/97 modificato)

MODALITA' DI ADESIONE

- contenuto dell'invito al contraddittorio (fondamentale per contribuente):
 - i periodi di imposta suscettibili di accertamento
 - il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento
 - **le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni, interessi dovuti in caso di definizione agevolata (art. 5, nuova lett. c)**
 - **i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi o del minor credito di imposta accertato (art. 5, nuova lett. d)**
 - **ratio:** garantire al contribuente la piena conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto su cui si fonda l'accertamento, in considerazione del fatto che non c'è alcuna fase di contraddittorio

- procedura: trattasi di fattispecie "a formazione progressiva", occorrono cioè tutti i seguenti adempimenti:
 - comunicazione di contribuente a ufficio della volontà di aderire all'invito, con **apposito modello**, sottoscritto personalmente
 - versamento delle somme dovute
 - allegazione alla comunicazione di quietanza e doc. di identità;
 - il tutto il 15° giorno antecedente stabilito per la comparizione (il termine ha "natura sostanziale", Agenzia);
 - l'invito viene recapitato 45 gg. prima della data di comparizione (ergo solo 30 gg. !)

- la comunicazione può essere sottoscritta **solo** dal contribuente;
- dunque è **esclusa** la rappresentanza mediante procuratore speciale;
- la comunicazione e i relativi documenti possono essere presentati direttamente all'ufficio oppure per posta
- l'adesione deve essere **totale**, *ergo* non è consentita un'adesione parziale (come per l'adesione ai pvc)
- per gli inviti ad entità collettive "trasparenti" e soggetti partecipanti (i.e. redditi prodotti in forma associata e imputabili per trasparenza ex artt. 5, 115 e 116 tuir) vale il principio di autonoma definibilità delle relative posizioni fiscali (a **differenza** dell'adesione a p.v.c.; secondo l'Agenzia ivi non vale lo stesso principio, cfr. circ. n. 55/e del 2008; disomogeneo e contra ratio)

- in quest'ultimo caso, (redditi prodotti in forma associata) la competenza dell'ufficio è radicata – com'è la regola generale ex art. 4 d.lgs n. 218/97 – da competenza nei confronti dell'entità collettiva: detto ufficio procede sia vs entità collettiva sia vs partecipanti
- se c'è rateizzazione, non è necessaria alcuna garanzia, ma sono dovuti gli interessi al saggio legale;
- può essere utilizzata la compensazione ex art. 17 d.lgs. n. 241/1997 (Agenzia, p. 13)
- anche in tale ambito, il versamento delle somme dovute si effettua con le modalità dell'art. 8 d.lgs. n. 218/97

EFFETTI PREMIALI

- riduzione delle sanzioni edittali ad 1/8
- circostanza attenuante ai fini penali ex art. 13 d.lgs n. 74/2000, qualora le violazioni definite integrino le ipotesi di reato ivi previste, e purché si versino all'erario tutte le somme dovute prima del dibattimento
- rateazione senza alcuna garanzia, ma sono dovuti interessi al saggio legale trattandosi, anche qui, di *species* del *genus* adesione valgono gli altri effetti ex art. 2 d.lgs. n. 218/97
- ad es. limite agli ulteriori accertamenti dell'ufficio (cfr. art. 2, c. 4 d.lgs. n. 218/97);
- più il caso particolare degli studi di settore (su cui vds. dopo)
- l'adesione non rileva agli effetti extra-tributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali (art. 2, commi 3 e 5 d.lgs. n. 218/1997)

INADEMPIMENTO, CONSEGUENZE

- iscrizione a ruolo a titolo definitivo di tutte le somme dovute ex art. 14 dpr n. 602/1973 (solo in ipotesi di pagamento rateale)
- l'inadempimento fa scattare la sanzione ex art. 13 d.lgs. n. 471/1997 (nella misura del 30% della somma non versata)
- perdita di tutti gli altri effetti premiali
- ergo, come per l'adesione ai pvc

Ipotesi "particolare": adesione al contenuto degli inviti al contraddittorio ai fini degli studi di settore

- nuova norma di riferimento: art. 27, comma 4, d.l. n. 185/08, che aggiunge l'art. 10 ter alla legge n. 146/1998
- effetto dell'adesione: **preclusione** di accertamenti basati su presunzioni semplici, a condizione che:
 - l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione presuntiva, non sia superiore a 50.000 euro
 - l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione presuntiva, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti
- non è una franchigia > nel caso in cui l'ammontare accertabile **superi i predetti limiti** la rettifica dei ricavi o compensi sarà effettuata nella misura complessiva (circ. Agenzia n. 4/2009)
- condizione di operatività della limitazione del potere di rettifica è l'assenza di "irregolarità"
- cioè la preclusione dell'attività accertativa non opera se, per le annullità oggetto dell'invito a comparire, siano irrogabili sanzioni:
 - per omessa o infedele dichiarazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore
 - ovvero per indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti

OSSERVAZIONI DI CARATTERE GENERALE (ADESIONE ORDINARIA E ADESIONI SPECIALI)

- progressiva anticipazione della fase di adesione
- affidamento del contribuente rispetto alla formulazione della pretesa del fisco (si "prende per buono" quanto afferma il fisco)
- < resistenza del contribuente > "benefici"
- non c'è discriminazione rispetto all'oggetto "definibile"
- **nell'adesione "ordinaria"** > il contraddittorio è indispensabile per poter addivenire a un abbattimento delle imposte e delle sanzioni irrogate
- **nell'adesione all'invito e al p.v.c.:**
 - le sanzioni sono ulteriormente dimezzate solo in presenza di atteggiamento collaborativo del contribuente, che rinuncia proprio al contraddittorio
 - la convenienza a prestare adesione all'invito dipende dal grado di "precisione" delle contestazioni: gli inviti, infatti, si basano su "elementi presuntivi" che in giudizio non hanno valore probatorio "pieno"
 - è più appetibile, dunque, la definizione dei p.v.c. che racano contestazioni, di norma, più "precise" e, dunque, più difficilmente difendibili in giudizio
- l'adesione all'invito al contraddittorio si affianca all'adesione ai pvc e ha **tratti comuni (ma anche differenze)** con tale istituto, nella prospettiva di deflazione del contenzioso tributario;
- lo stesso istituto costituisce il **completamento** dell'evoluzione dei vari istituti deflattivi;
- ormai si può concordare **tutto**: accertamento, p.v.c., invito;

- l'adesione all'invito (e al p.v.c.) rappresenta una *species* del *genus* accertamento con adesione: anch'esso è collocato, infatti, nel d.lgs. n. 218/97;
- lo stesso istituto deflattivo non impedisce al contribuente il successivo contraddittorio; ma se l'ufficio e il contribuente arrivano ad un accordo la sanzione è ridotta ad 1/4 e non ad 1/8;
- si allontana dall'adesione classica/ordinaria, perché non c'è contraddittorio: "o prendere o lasciare", invece l'adesione ordinaria interviene proprio dopo il contraddittorio;
- tratti comuni dell'adesione all'invito con l'adesione a pvc (e differenze con l'adesione ordinaria):
 - "vicinanza" all'acquiescenza
 - adesione integrale...
 - ...salva la riduzione delle sanzioni ad 1/8 del minimo;
 - possibilità di rateizzare le somme dovute senza prestare alcuna garanzia, con debenza degli interessi legali;

- pvc e invito cui abbia aderito il contribuente "sfociano" senza contraddittorio in una liquidazione del *quantum* dovuto;
- costituiscono (entrambe le adesioni speciali e quella ordinaria) circostanza attenuante ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000;
- entrambe le adesioni speciali, come pure quella ordinaria, ostacolano l'accertamento erariale successivo (però v. deroghe ex art. 2 d.lgs. n. 218/97)
- in caso di mancato pagamento delle somme dovute consegue sia l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo ex art. 14 dpr n. 602/73 sia la sanzione del 30% ex art. 13 d.lgs. n. 471/1997;
- entrambe le adesioni speciali non ammettono la rappresentanza (a differenza della adesione ordinaria)

- **differenze** tra i due tipi di adesione speciale:

- diversi settori impositivi: l'adesione a pvc riguarda solo ii.dd. e iva e si collega con l'accertamento parziale
- diverso momento di perfezionamento: l'adesione al pvc si perfeziona indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica da parte dell'ufficio dell'atto di definizione parziale
- diversa natura degli elementi su cui si fondano pvc (ragionevolmente certi) e inviti (di natura presuntiva), oggetto poi di adesione
- il pvc in genere viene redatto comunque dopo un "confronto" tra verificatori e contribuente, mentre l'invito al contraddittorio viene emesso di sicuro *inaudita altera parte*;

- nell'adesione a pvc contribuente non conosce nel dettaglio *quantum* dovuto/liquidato da ufficio competente, contrariamente all'adesione all'invito
 - diversità di regime per i redditi prodotti in forma associata e imputabili per trasparenza su opzione (l'autonoma definibilità delle singole posizioni non vale per l'adesione a p.v.c.)
- rigido **principio di alternatività** tra i due tipi di adesione speciale:
- se contribuente decide di non aderire a pvc, non gli è poi consentito di aderire all'eventuale successivo invito a contraddittorio inviato da ufficio
 - salva l'ipotesi che l'invito si discosti dai contenuti del pvc
- il contribuente è libero di non aderire a pvc ex art. 5-bis e ad invito ex art. 5; ma se poi si va avanti nel procedimento/contraddittorio, l'accordo raggiunto sull'accertamento **non** beneficia della riduzione delle sanzioni ad 1/8, ma ad un 1/4; lo stesso dicasi se si fa acquiescenza sull'accertamento ex novellato c. 2-bis dell'art. 15 d.lgs. n. 218/97 (v. anche dopo)

- adesione a p.v.c. ex **art. 6, c. 1 vs** adesione a p.v.c. ex art. 5 bis (v. prima: parziale sovrapposizione)
- **art. 6, c. 2:** adesione all'accertamento ad istanza del contribuente, **"se non preceduto da invito ex art. 5"**:
 - iniziativa contribuente in assenza di analogo *input* da parte dell'ufficio
 - se però l'invito ex art. 5 è stato inviato:
 - o contribuente non ha aderito *tout court* e allora potrà fare adesione ordinaria sull'accertamento
 - o contribuente non ha aderito ex art. 5, si è aperto il contraddittorio, concluso con esito negativo (in tutto o in parte), e dunque con successivo accertamento > egli potrebbe fare solo ricorso, non già pure istanza di adesione su accertamento (economicità azione amministrativa)

CONSEQUENTI MODIFICHE RECAE ALL'ACQUIESCENZA E AL RAVVEDIMENTO OPEROSO (EX D.L. N. 185/2008)

- ratio: ulteriore riduzione delle sanzioni nei casi in epigrafe (da 1/4 a 1/8 e anche di meno) per coerenza logico-sistematica di trattamento, a motivo dell'introduzione delle speciali forme di adesione (ai pvc e agli inviti a contraddittorio), in modo da non disincentivare ravvedimento/acquiescenza;
- in caso di acquiescenza (art. 15 d.lgs. n. 218/97):
- c'è una sorta di "doppio binario".....di alternatività anche in tale ambito:
 - riduzione a 1/8 delle sanzioni se l'atto cui si presta acquiescenza non è stato preceduto dall'invito al contraddittorio ex artt. 5 e 11
 - riduzione a 1/4 (e non a 1/8) se stesso atto oggetto di acquiescenza è stato preceduto da pvc definibile ex art. 5-bis e il contribuente non ha aderito
- restano ferme le altre condizioni prescritte per l'acquiescenza: cioè **a)** rinuncia al ricorso **b)** rinuncia a presentare istanza di adesione nonché **c)** pagamento del *quantum* dovuto entro il termine per proporre il ricorso
- effetti premiali analoghi all'adesione (rinvio all'art. 2, commi 3, 4 e 5)

- in caso di ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs. n. 472/97):
 - riduzione da 1/8 a 1/12, per r.o. eseguito nei 30 gg. da data commissione violazione (**lett. a**)
 - riduzione da 1/5 a 1/10, per r.o. operato l'anno successivo (**lett. b**)
 - riduzione da 1/8 a 1/12 per l'altra ipotesi (**lett. c**)
 - le riduzioni restituiscono coerenza e logicità al sistema: (ante modifiche) l'identica sanzione di 1/8 tanto per il r.o. quanto per l'adesione ai pvc disincentivava il ravvedimento spontaneo di contribuente, rispetto ad attività accertativa svolta da erario
 - per tutte le riduzioni menzionate vale il c.d. *favor rei* ex art. 3, c. 3 d.lgs. n. 472/1997
 - anche in questo caso restano ferme le altre condizioni prescritte per accedere al r.o.: **a)** no formale conoscenza di atti istruttori/di accertamento, **b)** esecuzione di tutti gli adempimenti prescritti per la rimozione della violazione